

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 28629C

Inscrit le 18 mai 2011

Audience publique du 6 décembre 2011

**Appel formé par
la société anonyme ... S.A., ...
contre
un jugement du tribunal administratif du 6 avril 2011 (n° 26978 du rôle)
dans un litige l'opposant à une décision du
directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 28629C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 18 mai 2011 par Maître Isabelle CLAUDE, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à ..., immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 6 avril 2011, par lequel ledit tribunal a déclaré irrecevable son recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 mars 2010 ayant déclaré irrecevable sa réclamation contre une décision du bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts du 8 juin 2009 déniait à la société ... S.A. le statut d'agent payeur en matière de fiscalité de l'épargne ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 17 juin 2011 ;

Vu la constitution d'avocat de Maître Patrick WEINACHT, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, déposée au greffe de la Cour administrative le 16 septembre 2011 pour compte de la partie appelante en remplacement de Maître Isabelle CLAUDE ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le même jour par Maître Patrick WEINACHT pour compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 17 octobre 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Patrick WEINACHT et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 25 octobre 2011.

Suite au dépôt, en mars 2009, de la déclaration de la retenue d'impôt à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière de l'année 2008 par la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par « *la société ...* », le bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts de l'administration des Contributions directes, ci-après visé par le « *bureau* », informa ladite société, par courrier du 8 juin 2009, qu'elle n'était pas à considérer comme agent payeur au sens de l'article 4 (1) de la loi modifiée du 21 juin 2005 transposant en droit luxembourgeois la directive 2003/48/CE du 3 juin 2003 du Conseil de l'Union européenne en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts.

Aux termes de cette décision, le bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts retint plus particulièrement que les intérêts payés par cette société « *ne relèvent pas du champ d'application de la fiscalité de l'épargne. Aussi, il n'y a ni lieu de procéder à une retenue à la source, ni lieu de remettre des déclarations y afférentes.*

Les intérêts en question demeurent donc imposables au titre de l'article 97 de la loi concernant l'impôt sur le revenu ».

Par courrier du 8 septembre 2009, la société ... fit introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », une réclamation à l'encontre de la décision prévisée du 8 juin 2009.

Par une décision du 5 mars 2010 (n° C 15382 du rôle), le directeur refusa de faire droit à la réclamation sur base de la motivation suivante :

« *Vu la requête introduite en date du 8 septembre 2009 par Maître Isabelle CLAUDE, avocat à la Cour, pour réclamer au nom de la société anonyme « ... S.A. », avec siège social à contre « la décision du 8 juin 2009 concernant le statut de la société ... S.A. (...) en matière de fiscalité de l'épargne* » ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant qu'en vertu du § 252 AO, l'autorité chargée de l'instruction des affaires contentieuses est appelée à analyser avant tout progrès en cause si le moyen a été introduit dans les forme et délai de la loi ;

Considérant que la décision litigieuse a été notifiée à la réclamante sous forme de lettre par le bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts ;

Considérant qu'en vertu de l'article 6 numéro 3 de la loi du 23 décembre 2005 portant introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par

l'épargne mobilière (loi RELIBI), l'agent payeur doit opérer la retenue d'impôt pour compte du bénéficiaire effectif lors de chaque attribution de revenus ;

qu'en vertu du numéro 4 de l'article prémentionné, l'agent payeur est obligé de déclarer l'impôt retenu au cours d'un mois au bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts, au plus tard le dix du mois suivant en une somme globale sans désignation des bénéficiaires des revenus et qu'à la même date au plus tard, l'impôt retenu est à verser au bureau de recette ... ;

Considérant que la retenue d'impôt libératoire sur les intérêts n'est donc en règle générale pas fixée par écrit ;

Considérant qu'à l'égard des impôts qui ne sont pas fixés par voie écrite, le § 212 AO a instauré la notion des bulletins n'empruntant pas la forme écrite (« nicht förmliche Steuerbescheide »), en définissant comme telle toute manifestation de volonté de la part d'un bureau d'imposition de revendiquer pour la première fois, de suite ou endéans un certain délai, un certain montant d'impôt de la part d'une personne déterminée ;

Considérant que le fait de la part du bureau de recette d'accepter l'impôt retenu à la source est à considérer comme « nicht förmlicher Steuerbescheid » à l'égard du débiteur des revenus ayant effectué la retenue d'impôt (cf. Olinger « La procédure contentieuse en matière d'impôts directs », chapitre 117, page 73 et Olinger « Le droit fiscal », chapitre 184, page 123) ;

qu'à l'appui de cette thèse, l'auteur se réfère à une jurisprudence allemande du Reichsfinanzhof ;

Considérant qu'en matière d'impôts directs les bulletins n'empruntant pas la forme écrite apparaissent notamment dans les domaines des retenues à la source sur les salaires, les rentes et certains types de revenus de capitaux ;

que les impositions en question s'effectuent normalement sous forme d'auto déclarations dans le chef desquelles le débiteur des revenus déclare et paye les retenues opérées endéans un certain délai, pour compte du bénéficiaire effectif des revenus ;

que les impositions se réalisent au niveau de l'administration, d'une part, par la comptabilisation (« mise au débit ») des sommes déclarées sur le compte budgétaire afférent par le bureau d'imposition et, d'autre part, par la comptabilisation au crédit y relatif du paiement par le bureau de recette ;

Considérant qu'en ce qui concerne les bulletins n'empruntant pas la forme écrite, l'acceptation du paiement par le bureau d'imposition, réalisée par la « mise au débit » du montant déclaré, peut en principe être considérée comme imposition faisant courir les délais de réclamation étant donné que le §211, alinéa 2, numéro 1 AO (instruction sur les voies de recours) ne s'applique qu'aux bulletins écrits ;

Considérant cependant que le § 232, alinéa 1er AO ne prévoit que deux cas d'ouverture du droit de réclamer contre un bulletin d'impôt ;

- 1. une contestation de la cote d'impôt fixée, et*
- 2. une contestation du principe de l'assujettissement à l'impôt ;*

Considérant que par la décision litigieuse, l'applicabilité de la loi précitée du 23 décembre 2005 et plus particulièrement la qualification d'agent payeur au sens de l'article 3 de ladite loi n'ont pas été affirmées dans le chef de la société demanderesse mais niées, de sorte qu'aucune retenue n'était à effectuer par la société demanderesse ;

Considérant donc que ce n'est pas le principe de l'assujettissement qui fut retenu, mais bien au contraire la négation de l'assujettissement, cette deuxième hypothèse étant exclue du champ d'application du paragraphe 232, alinéa 1 AO qui ne vise que la seule affirmation d'assujettissement (TA 24622 au 15.07.2009) ;

Considérant qu'il en découle que la réclamation contre « la décision du 8 juin 2009 concernant le statut de la société ... S.A. (...) en matière de fiscalité de l'épargne », doit être déclarée irrecevable pour défaut d'intérêt ;

PAR CES MOTIFS

dit la réclamation irrecevable pour défaut d'intérêt ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 4 juin 2010, la société ... fit introduire un recours contentieux tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale ci-avant visée du 5 mars 2010.

A travers un jugement du 6 avril 2011, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, et, quant au fond, confirma l'analyse du directeur que la société ... n'avait pas d'intérêt à agir contre la décision du bureau du 8 juin 2009, au vœu du § 232 (1) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* ».

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 18 mai 2011, la société ... a fait relever appel de ce jugement du 6 avril 2011.

Le délégué du gouvernement soulève le moyen d'irrecevabilité de l'appel fondé sur le non-respect de l'article 41 (1) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives en ce que la requête d'appel ne serait pas motivée pour être dépourvue d'un exposé sommaire des faits et des moyens invoqués. Le représentant étatique critique ainsi que l'appelante se limiterait à contester le bien-fondé du jugement entrepris sans autrement motiver en droit et en fait ses contestations et en renvoyant à son argumentaire de première instance. Il considère également que les moyens développés dans le mémoire en réplique de l'appelante devraient être qualifiés de demandes ou de moyens nouveaux non contenus dans la requête d'appel qui devrait satisfaire aux exigences de forme et de contenu au jour de l'introduction de la requête.

Ce moyen d'irrecevabilité laisse cependant d'être fondé, étant donné que si les faits à la base de l'appel transpercent effectivement seulement de manière éparse à travers le libellé de la requête d'appel, l'exposé des moyens y contenu conclut au caractère non fondé de la motivation du jugement du 6 avril 2011 en ce qu'une décision de non-assujettissement pourrait quand même causer grief et qu'une interprétation excessivement restrictive du § 232 (1) AO affecterait son intérêt à voir la légalité de sa situation fiscale rétablie.

Par voie de conséquence, la requête d'appel suffit aux exigences de l'article 41 (1) de la loi prévisée du 21 juin 1999 et le moyen d'irrecevabilité soulevé par l'Etat est à rejeter.

L'appel est dès lors recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

La société ... critique le jugement entrepris en ce qu'il a refusé d'examiner le fond de son recours sur base du § 232 (1) AO et elle soutient que même une décision de non-assujettissement pourrait faire grief lorsque les éléments retenus comme bases de la décision s'imposent à d'autres administrations ou sont prises en compte par ces dernières. Elle considère que la lecture du § 232 (1) AO opérée par le directeur et confirmée par les premiers juges serait excessivement restrictive et ne serait « *plus de mise à une époque où le droit fiscal se caractérise par une très forte internationalisation, alors que le texte de l'AO date des années trente* ». Elle considère que la décision de non-assujettissement litigieuse aurait pour conséquence l'absence de retenue libératoire et serait ainsi de nature à lui causer torts et griefs, de manière à fonder son intérêt à agir à l'encontre de cette décision. Elle estime encore qu'en tant qu'agent payeur, elle aurait intérêt à voir la légalité de sa situation fiscale rétablie en cas d'une violation de la loi, la jurisprudence n'ayant conféré au § 232 (1) AO que la valeur d'une présomption *juris tantum* n'empêchant pas le juge fiscal d'examiner la légalité de la décision en cause et les bénéficiaires des intérêts n'étant pas encore en mesure de réclamer en l'absence d'imposition dans leur chef.

Le § 232 (1) AO dispose comme suit:

« *Einen Steuerbescheid kann der Steuerpflichtige nur deshalb anfechten, weil er sich durch die Höhe der festgesetzten Steuer oder dadurch beschwert fühlt, dass die Steuerpflicht bejaht worden ist* ».

Conformément à cette disposition, le droit de réclamer contre un bulletin d'impôt appartient au contribuable qui entend contester la cote d'impôt fixée ou le principe de l'assujettissement à l'impôt. Par ailleurs, un bulletin de non-assujettissement peut causer grief également lorsque les éléments retenus comme bases de la décision s'imposent à d'autres administrations, de même que dans l'hypothèse où la fixation d'une cote d'impôt trop basse est de nature à causer au contribuable un désavantage supérieur à l'économie d'impôt réalisée dans le cadre du même impôt pour des exercices ultérieurs ou dans le cadre d'autres impôts (Trib. adm. 9 mars 1998, n° 10117 du rôle, confirmé quant au principe par Cour adm. 9 février 1999, n° 10674C du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 593).

En l'espèce, la décision du bureau du 8 juin 2009 avait pour effet de libérer la société ... de l'obligation de prélever la retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière, prévue par la loi afférente du 23 décembre 2005, sur les intérêts payés par elle à Monsieur ..., résident au Luxembourg, tout comme elle n'était pas tenue de prélever la retenue prévue par la loi modifiée du 21 juin 2005 transposant en droit luxembourgeois la directive 2003/48/CE du 3 juin 2003 du Conseil de l'Union européenne en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts sur les intérêts payés à Madame ..., résidant en France. Dès lors, elle se trouvait déchargée de la responsabilité personnelle de l'agent payeur pour le prélèvement effectif et correct de ces deux retenues, mise à sa charge par l'article 6 (3) de la loi prévisée du 23 décembre 2005 et par l'article 7 (5) de la loi prévisée du 21 juin 2005 et ni l'argumentation de l'appelante, ni les éléments soumis en cause ne permettent de conclure que la société ... aurait été elle-même soumise, du fait du défaut de la qualité dans son chef d'agent payeur au sens des deux lois prévisées des 21 juin et 23 décembre 2005, à une autre imposition concomitante ou subséquente plus lourde. Par voie de conséquence, la société ... ne se prévaut pas d'un grief découlant d'une aggravation de sa situation fiscale personnelle.

La décision déferée du bureau du 8 juin 2009 affecte en réalité la situation fiscale des deux bénéficiaires des paiements d'intérêts en cause effectués par la société ..., en ce que Monsieur ... s'est vu intégrer les intérêts lui alloués à son revenu imposable soumis au barème ordinaire de l'impôt sur le revenu luxembourgeois et que Madame ... ne pouvait pas se prévaloir d'une retenue à la source luxembourgeoise imputable sur l'impôt à payer en France.

La société ... invoque comme impact négatif sur sa situation la difficulté pour elle d'aller emprunter de l'argent auprès de créanciers en l'absence de l'incitation fiscale découlant de la retenue libératoire de 10% au lieu d'une inclusion des intérêts au revenu imposable au barème progressif. Or, un intérêt économique qui est étranger à la situation fiscale personnelle de la personne concernée n'est pas reconnu par le § 232 (1) AO comme intérêt suffisant pour agir (cf. HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER, *RAO*, § 232, Anm. 5).

Etant donné encore que, contrairement à l'argumentation afférente de l'appelante, le § 232 (1) AO ne consacre pas une présomption *juris tantum* n'empêchant pas le juge fiscal d'examiner la légalité de la décision en cause, mais définit de manière limitative les hypothèses dans lesquelles un contribuable peut contester un bulletin d'impôt, force est de constater que la société ... ne se prévaut d'aucun grief ayant trait à la hauteur de la cote d'impôt fixée ou au principe de son assujettissement à l'impôt, de manière que c'est à juste titre que le directeur a déclaré sa réclamation du 8 septembre 2009 irrecevable sur base du § 232 (1) AO et que les premiers juges ont rejeté comme non fondé le recours de la société ... contre cette décision directoriale du 5 mars 2010.

Il découle de ces développements que l'appel sous examen laisse d'être justifié et que le jugement entrepris du 6 avril 2011 est à confirmer.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 18 mai 2011 en la forme,

au fond, le déclare non justifié,

partant, confirme le jugement entrepris du 6 avril 2011,

condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 6 décembre 2011 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s.WILTZIUS

s.DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative